

5. Stowers, R.H. and White, G.T. (1999), "Connecting Accounting and Communication: A Survey of Public Accounting Firms", *Business Communication Quarterly*, no. 62(2), pp. 23-40. DOI: <https://doi.org/10.1177/108056999906200204>.
6. Pushkar, M.S. (2006), *Kreatyvnyi oblik (stvorennya informatsii dlia menedzheriv)* [Creative Accounting (Creating Information for Managers)], monograph, Kart-blansh, Ternopil, Ukraine, 334 p.
7. Muravskiy, V.V. (2015), "Communication barriers in accounting and control organization", *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Seriya "Ekonomika"*, Iss. 1(45), Vol. 2, pp. 402-405.
8. Kruchak, L. and Muravskiy, V. (2017), "Automation of receivables accounting based on the integrated database of counterparties", *Visnyk Ternopilskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, Iss. 1, pp. 109-118.
9. Zadorozhny, Z., Muravskiy, V.V., Shevchuk, O.A. and Sudyn, Y.A. (2018), "Management accounting of the settlements with contractors in innovative environment of business communications", *Marketing and Management of Innovations*, no. 2, pp. 103-112.
10. Matuzenko, E.V., Shilenko, S.I. and Fedorova, Ya.O. (2016), "Business communications as business fecundity improvement factor", *Fundamentalnyye issledovaniya*, no. 9 (part 3), pp. 622-627.
11. Yakymova, L.P. and Matskuliak, K.I. (2018), "Analytical support for managing settlements with counterparties in the context of ensuring enterprise solvency", *Problemy ekonomiky*, no. 2(36), pp. 396-402.
12. Yakymova, L. and Kuz, V. (2019), "The use of discriminant analysis in the assessment of the municipal company's financial health", *Economics and Sociology*, no. 12(2), pp. 64-78. DOI:10.14254/2071-789X.2019/12-2/4.

Стаття надійшла до редакції 05.08.2019 р.

УДК 657.421.3.011.1

DOI: 10.37332/2309-1533.2019.5-6.21

JEL Classification: M 40

Ясишена В.В.,
канд. екон. наук, доцент,
доцент кафедри економіки, обліку та оподаткування,
Вінницький навчально-науковий економічний інститут
Тернопільського національного економічного університету

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ

Yasyshena V.V.,
cand.sc.(econ.), assoc. prof., associate professor
at the department of economics, accounting and taxation,
Vinnitsia Education and Research Institute of Economy
of Ternopil National Economic University

THE MAIN ASPECTS OF ACCOUNTING POLICIES OF INTANGIBLE ASSETS OF ENTERPRISES

Постановка проблеми. Останніми роками як в Україні, так і за кордоном стрімко зростає роль нематеріальних активів (НМА) в діяльності суб'єктів господарювання, що потребує удосконалення методологічних і практичних підходів до формування їх облікової політики. Обрана облікова політика має вплив на конкурентоспроможність підприємства, оперативність проведення господарських операцій, своєчасність передачі інформації, ефективність прийнятих управлінських рішень, у т.ч. і в частині НМА. Тому на сьогодні виникає нагальна потреба у розробці та впровадженні на вітчизняних підприємствах ефективної та раціональної облікової політики, яка була б направлена на вибір дієвих методичних прийомів способів і процедур обліку, оподаткування, контролю НМА.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методологічні засади формування облікової політики досліджували в своїх працях провідні вітчизняні і зарубіжні економісти, такі як

Ф. Ф. Бутинець [8], Т. В. Барановська [1], В. М. Диба [2], П. Є. Житний [3], М. В. Задорожний [6], Я. Д. Крупка [6], В. Б. Клевець [5], М. С. Пушкар [10], М. Т. Щирба [10], Я. В. Соколов [11], В. В. Сопко [12] та інші.

Проте, не применшуючи вагомий внесок дослідників стосовно зазначеної проблеми, невіршеними залишаються окремі проблемні питання щодо встановлення головних складових облікової політики щодо НМА і розкриття її ключових елементів, що потребує проведення подальших досліджень у цьому напрямі.

Постановка завдання. Метою статті є встановлення головних складових облікової політики НМА і її ключових завдань, які є основою для виокремлення і систематизації елементів облікової політики в частині НМА і розкриття їх характеристики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до чинного вітчизняного законодавства, поняття «облікова політика» регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і розкривається, як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського (фінансового) обліку, складання та подання фінансової звітності [4; 9].

Погоджуємося з П. Є. Житним [3, с. 263] і В. М. Клевець [5, с. 2], що облікова політика підприємства повинна охоплювати не тільки альтернативні аспекти ведення бухгалтерського (фінансового) обліку, а також має розкривати ключові аспекти і варіанти управлінського обліку і порядок ведення податкових розрахунків. Облікова політика підприємства повинна ґрунтуватися на принципах бухгалтерського (фінансового) обліку, що зазначаються в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а саме: повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника, інших принципів. На нашу думку, слід повторно включити до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» принцип обачності, що полягає у застосуванні в бухгалтерському (фінансовому) обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. На сьогоднішній день гостро стоїть питання стосовно оцінки НМА, яке супроводжується певними труднощами, особливо в умовах переходу на М(С)ФЗ. У зв'язку з цим є випадки необґрунтованого включення до фінансової звітності деяких НМА (наприклад, внутрішньо генерованих НМА, що не відповідають критеріям визнання за М(С)ФЗ). Також врахування цього принципу є важливим під час оцінки НМА після первісного визнання, тобто при виборі суб'єктом господарювання моделі собівартості або моделі переоцінки.

Під час формування облікової політики в частині управлінського обліку НМА потрібно притримуватися таких принципів: комплексність, системність, коректність, послідовність, оперативність, інтерпритованість, науковість, правове забезпечення, ефективність, релевантність, винятковість (особливість), прогнозування, плановість, контроль [13, с. 159].

В Розділі IV, п. 6 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності.

У п. 1.3 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства зазначено, що у розпорядчому документі про облікову політику одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур включати недоцільно [7]. Також в цих рекомендаціях зазначено, що в Наказі про облікову політику необхідно розкрити інформацію стосовно амортизації і переоцінки нематеріальних активів.

Отже, при розробці облікової політики суб'єкт господарювання повинен обрати найдоцільніші методи обліку, враховуючи організаційно-правову форму підприємства, галузь, специфіку діяльності, обсяги виробництва тощо. Обрана облікова політика має забезпечити достовірне ведення фінансового, управлінського обліку і порядок ведення податкових розрахунків для формування об'єктивних показників у фінансовій, управлінській і податковій звітності. Також, облікова політика повинна сприяти об'єктивному проведенню прогнозування, планування, контролю, захисту НМА і аналізу діяльності підприємства загалом.

На початковому етапі формування облікової політики підприємства в частині НМА необхідно виокремити головні її завдання, що закріплені за відповідними її складовими (фінансовий облік, управлінський облік, ведення податкових розрахунків, контроль і захист).

Завдання (бухгалтерського) фінансового обліку: створення системи обліку, яка буде відповідати чинному законодавству (з урахуванням вітчизняних і міжнародних нормативно-правових актів); організація синтетичного і аналітичного обліку НМА; встановлення підходів до оцінки НМА; встановлення підходів до визначення строків корисного використання НМА; визначення найефективніших методів нарахування амортизації НМА; встановлення підходів до визначення ліквідаційної вартості НМА; складання графіку документообігу об'єктів НМА.

Завдання управлінського обліку: розробка облікової політики управлінського обліку з урахуванням стратегічної мети підприємства; виокремлення об'єктів НМА в їх аналітичному розрізі та об'єктів, які не зазначені у П(С)БО з метою управління ними і визначення їх впливу на вартість підприємства; встановлення і використання необхідної кількості показників, які є доцільними та доречними при проведенні аналізу НМА; встановлення етапів проведення аналізу НМА з поступовим

поглибленням і узагальненням результатів аналізу; формування обліково-аналітичних показників НМА як складових динамічної системи, елементи якої пов'язані між собою та із зовнішнім середовищем; встановлення допустимих меж показників НМА для підвищення результативності обліково-аналітичної роботи; прогноз можливого надходження і вибуття грошових потоків на підприємстві через використання відповідних НМА; розробка показників поточного і оперативного планування із врахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів; встановлення періодів, на які буде здійснюватися оперативне, поточне планування і прогнозування; своєчасне забезпечення менеджерів інформацією про НМА для управління і своєчасного прийняття коригуючих заходів; розробка засад щодо функціонування системи комунікації для передачі облікової інформації; розробка документів для ведення поточного управлінського обліку і форм внутрішньогосподарської звітності.

Завдання в частині ведення податкових розрахунків: встановлення та врахування ключових аспектів щодо нарахування, сплати податків із врахуванням організаційно-правової форми, виду та категорії підприємства; окреслення засад щодо формування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків; встановлення переліку і розробка внутрішніх форм податкових документів; визначення і врахування строків корисного використання НМА, зазначених в ПКУ; врахування можливого виникнення податкових різниць при нарахуванні амортизації НМА; визначення і врахування умов, що зазначені в ПКУ при операціях з НМА.

Завдання контролю і захисту: визначення відповідальних осіб за використання і збереження НМА; встановлення періодичності контролю руху НМА; організація ключових аспектів проведення інвентаризації НМА; формування засад контролю за використанням НМА за центрами відповідальності; окреслення процедур порівняння показників фінансової та внутрішньої (управлінської) звітності за звітними показниками (плановими, фактичними); вживання заходів щодо захисту об'єктів НМА.

В табл. 1, 2, 3, 4 наведені основні елементи облікової політики НМА підприємства в розрізі фінансового і управлінського обліку, ведення податкових розрахунків, контролю і захисту.

Таблиця 1

Основні елементи облікової політики підприємства в частині бухгалтерського (фінансового) обліку НМА

Основні елементи облікової політики НМА	Характеристика елементів облікової політики НМА
1	2
Рахунки НМА зазначені в робочому плані рахунків	Наведення рахунків синтетичного та аналітичного обліку для відображення руху об'єктів НМА
Оцінка НМА після первісного визнання	Вибір методу переоцінки за справедливою вартістю або за моделлю собівартості. Для переоцінки за справедливою вартістю встановлення переліку НМА щодо існування або відсутності активного ринку. До НМА, що не мають активного ринку, можна віднести торгові марки, права на публікації музичних творів або фільмів, патенти тощо. За відсутності активного ринку переоцінка може здійснюватися за експертною оцінкою суб'єкта оціночної діяльності
Строк корисного використання НМА	Навести переліки об'єктів НМА, які поділяються на об'єкти з визначеним або невизначеним строком корисного використання. Перелік об'єктів, які можна віднести до НМА з невизначеним строком амортизації, може мати специфіку залежно від виду господарської діяльності підприємства. Відповідно такі НМА не амортизуються за П(С)БО. Для визначення строку корисного використання необхідно враховувати наступне: - строки корисного використання подібних активів; - моральний знос, що передбачається; - правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання; - очікуваний спосіб використання НМА підприємством/установою; - залежність строку корисного використання НМА від строку корисного використання інших активів підприємства/установи. Також підприємство може застосовувати строки корисного використання НМА, встановлені податковим законодавством
Метод нарахування амортизації НМА	Метод амортизації НМА обирається підприємством/установою самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Встановлюється відповідно до методів, зазначених в П(С)БО 7, із врахуванням отримання майбутніх економічних вигод

продовження табл. 1

1	2
Визначення ліквідаційної вартості НМА	Обирається варіант визначення ліквідаційної вартості НМА при розрахунку вартості, яка амортизується. 1. Ліквідаційна вартість може прирівнюватися до нуля. 2. Ліквідаційна вартість не прирівнюється до нуля: а) коли існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання, тобто планується продати об'єкт до кінця строку корисного використання; б) коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта
Графік документообігу об'єктів НМА	У графіку документообігу щодо руху об'єктів НМА має бути вказаний взаємопов'язаний перелік операцій із створення, перевірки й обробки документів, які мають виконуватися структурними підрозділами і відповідними виконавцями. Також він має містити час виконання та строки виконання з метою скорочення витрат часу. Підприємству необхідно повністю автоматизувати документообіг НМА для підвищення рівня контролю за ними, ефективності їх використання, економії часу

Джерело: складено автором на основі [1–13]

Стосовно переоцінки, то слід зазначити, що підприємству при переоцінці НМА тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі необхідно встановити проведення регулярності, щоб залишкова вартість цих НМА на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Отже, у багатьох випадках доцільніше буде застосовувати для переоцінки НМА модель собівартості.

Таблиця 2

Основні елементи облікової політики підприємства в частині управлінського обліку НМА

Основні елементи облікової політики НМА	Характеристика елементів облікової політики НМА
1	2
Ключові аспекти облікової політики управлінського обліку з урахуванням стратегічної мети підприємства	Виокремлюються головні завдання підприємства, у т.ч. в частині НМА, які загалом у перспективі мають забезпечити досягнення стратегічної мети підприємства протягом визначеного періоду
Об'єкти НМА, які не зазначені у П(С)БО	Вибір об'єктів НМА, які є на підприємстві: списки клієнтів, договори з клієнтами та пов'язані з ними відносини, позадоговірні відносини з клієнтами; контракти на рекламу, будівництво, управління, постачання; договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; договори франшизи; договірні або позадоговірні права на формули, проекти, рецепти; заголовки та назви видань; НМА в стадії розробки; права на трансляцію; інформаційні ресурси, включаючи прогнози, розрахункові оцінки, технічні дані; раціоналізаторські пропозиції; навчена і зібрана разом робоча сила; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; технічні бібліотеки та сховища газет. Розробка рахунків для обліку НМА, не зазначених у П(С)БО
Оптимальна кількість показників для проведення аналізу НМА	Розробляється система аналітичних показників з встановленням необхідної їх кількості, які об'єктивно будуть характеризувати об'єкт аналізу. Вибір показників здійснюється, виходячи із специфіки діяльності підприємства, наявних видів НМА, величини підприємства його стратегічної мети тощо
Етапи проведення аналізу НМА	Встановлюються етапи проведення аналітичної роботи НМА в певній послідовності операцій з поступовим поглибленням і узагальненням результатів аналізу до найоптимальнішої деталізації
Обліково-аналітичні показники НМА як складові динамічної системи	Включення обліково-аналітичних показників НМА як складових до єдиної динамічної системи (фінансовий облік, управлінський облік, ведення податкових розрахунків і контроль), елементи якої пов'язані між собою та із зовнішнім середовищем
Допустимі межі аналітичних показників НМА	Встановлення допустимих меж аналітичних показників НМА, що обрало підприємство для підвищення результативності обліково-аналітичної роботи
Прогнозування руху грошових потоків на підприємстві від використання НМА	Встановлення можливих обсягів надходження і вибуття грошових потоків на підприємстві від здійснення господарських операцій з відповідними видами НМА
Показники поточного і оперативного планування	Розробка показників поточного і оперативного планування із врахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів для досягнення стратегічної мети підприємства
Періоди для здійснення оперативного, поточного планування і прогнозування	Як один з варіантів, оперативне планування може охоплювати період до кварталу, поточне планування – до одного року, а прогноз – від 1 до 3 років

продовження табл. 2

1	2
Строки передачі інформації про НМА менеджерам	Встановлення строків своєчасного забезпечення менеджерів інформацією про НМА за визначені періоди для управління і вчасного прийняття коригуючих заходів
Система комунікації для передачі облікової інформації	Перелік заходів, що сприятимуть швидкісній передачі інформації серед користувачів (визначення термінів безперебійної передачі інформації, встановлення відповідальних осіб, впровадження заходів для швидкого зворотного зв'язку, підвищення швидкості інтернет-з'єднань, розробка система електронного документообігу між працівниками, вживання заходів уникнення затримки інформації тощо)
Внутрішні поточні документи	Розробка необхідної управлінської документації для ведення господарських операцій з НМА з відображенням їх в управлінському обліку
Внутрішня звітність	Розробка форм внутрішньої звітності для узагальнення показників управлінського обліку в частині НМА з термінами встановленими внутрішніми користувачами. Інформація може подаватися у табличному та додатково у графічному вигляді для кращого її сприйняття

Джерело: складено автором на основі [1–13]

Як зазначалось вище, облікова політика підприємства має розкривати основні положення ведення управлінського обліку. Також, якщо підприємство веде цей вид обліку, необхідно враховувати специфіку його діяльності, що впливає на елементи облікової політики в частині управлінського обліку і відповідно на ведення цього виду обліку, тобто методи, процедури, звітність, які можуть бути унікальними. Облікова політика у сфері управлінського обліку повинна торкатися не тільки методів бухгалтерського обліку, а також аналізу, прогнозування, планування та контролю. Виокремлення зазначених вище елементів облікової політики управлінського обліку сприятиме покращенню ефективності управління НМА та якісно вплине на визначення вартості підприємства.

В частині розробки облікової політики податкових розрахунків необхідно враховувати організаційно-правову форму, вид та категорію підприємства, що впливає на особливості системи оподаткування, яка буде функціонувати на підприємстві, а також Нормативно-правові документи щодо оподаткування, що стосуються специфіки його діяльності. Виходячи з вищевказаних умов, розробляються засади формування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків, а також складає внутрішні форми податкових документів (табл. 3).

Таблиця 3

**Основні елементи облікової політики НМА підприємства
в частині ведення податкових розрахунків**

Основні елементи облікової політики НМА	Характеристика елементів облікової політики НМА
1	2
Врахування організаційно-правової форми, виду та категорії підприємства	Вибір облікової політики щодо ведення податкових розрахунків в залежності від форми власності (державна, колективна, приватна) та відповідних їх видів і категорій (малі, середні, великі)
Засади формування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків	Основні положення, що забезпечують організацію і функціонування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків з урахуванням всіх факторів і специфіки діяльності підприємства. Даний підрозділ спеціалізується на виконанні завдань, що забезпечують нарахування, сплату податків і складання податкової звітності у т.ч. по операціях з НМА
Перелік і розробка внутрішніх форм податкових реєстрів	Підприємство розробляє внутрішні форми документів для здійснення податкових розрахунків, з метою підвищення якості розрахунків податків і уникнення помилок, а відповідно і сплати штрафів, пені тощо
Строк корисного використання НМА	В п.п. 138.3.4. ПКУ строки нарахування амортизації НМА визначаються в розрізі шести груп, до деяких з них вказані строки дії права користування. Якщо, відповідно до правовстановлюючого документа, строк дії права користування НМА не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років. В бухгалтерському (фінансовому) обліку не зазначені вищезгадані обмеження щодо термінів використання НМА, тому цей пункт потребує узгодження
Амортизація НМА	В п.п. 138.3.1. ПКУ зазначено, що при розрахунку амортизації застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені НП(С)БО, крім «виробничого» методу, що необхідно враховувати при виборі методу амортизації і що може в подальшому вплинути на виникнення податкових різниць

продовження табл. 3

1	2
Різниці, які виникають при податкових розрахунках під час операцій з НМА	<p>Наведені пункти ПКУ скорочено і наведено виключено в частині НМА.</p> <p>п. 138.1. Фінансовий результат до оподаткування збільшується:</p> <ul style="list-style-type: none"> - на суму нарахованої амортизації НМА відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму уцінки та втрат від зменшення корисності НМА, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму залишкової вартості окремого об'єкта НМА, визначеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта; - на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих НМА, визначеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта; - на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих НМА, віднесених до витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ. <p>п. 138.2. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:</p> <ul style="list-style-type: none"> - на суму розрахованої амортизації НМА відповідно до пункту 138.3 цієї статті; - на суму залишкової вартості окремого об'єкта НМА, визначеної з урахуванням положень цієї статті Кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта; - на суму дооцінки НМА у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму вигід від відновлення корисності НМА у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності НМА відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих НМА та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі продажу такого об'єкта невиробничих НМА, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу

Джерело: складено автором на основі [1–13]

Як видно з інформації табл. 1, 3, існують деякі розбіжності щодо визначення строку корисного використання і відповідно нарахування амортизації за П(С)БО 8 і ПКУ, що призводить до виникнення податкових різниць. Наприклад, в п. 138.3.4 ПКУ для 4 і 5 груп встановлені мінімальні строки дії права користування НМА. Якщо строки дії права користування НМА у правовстановлюючих документах будуть менше тих, що вказані в ПКУ, то виникають різниці при нарахуванні амортизації, а це збільшить фінансовий результат до оподаткування. У випадку виникнення операцій з податковими різницями, що розкриті в табл. 3, необхідно заповнювати Додаток РІ до рядка 03 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Призначення додатка РІ необхідне для розшифровки і визначення суми загальної величини різниць, на які збільшують або зменшують бухгалтерський фінансовий результат. Нормами податкового законодавства встановлено вимоги до платників податків, які підпадають під умови щодо складання Додатка РІ. Цей додаток повинні складати платники податків, коли їх річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського (фінансового) обліку за останній річний звітний (податковий) період перевищує двадцять мільйонів гривень. Також необхідно враховувати те, що існують випадки, коли цей Додаток також необхідно складати підприємствам з нижчим рівнем доходу. Підприємству необхідно врахувати дані умови про формуванні облікової політики в частині оподаткування. При розробці облікової політики в частині податкових розрахунків підприємство повинно враховувати, яким чином подібні операції з НМА відображатимуться у бухгалтерському (фінансовому) обліку. У вітчизняному законодавстві постійно виникають питання щодо узгодження норм ПКУ і бухгалтерського (фінансового) обліку для поєднання їх методологічних засад, що впливає на складові елементи облікової політики.

Таблиця 4

Основні елементи облікової політики підприємства в частині контролю і захисту НМА

Основні елементи облікової політики НМА	Характеристика елементів облікової політики НМА
1	2
Визначення відповідальних осіб за використання і збереження НМА	Наведення переліку відповідальних осіб, що контролюють використання і збереження НМА
Періодичність контролю руху НМА	Встановлення часових критеріїв проведення перевірок НМА
Інвентаризація НМА	Склад, порядок формування інвентаризаційної комісії, права і відповідальність її членів. Методика проведення інвентаризації НМА. Проводиться перевірка наявності відповідних правовстановлюючих документів, які встановлюють право власності підприємства на їх використання, а також перевірка відповідного робочого стану деяких НМА (компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин)

продовження табл. 4

1	2
Контроль НМА за центрами відповідальності	Контроль за наявністю і використанням НМА може здійснюватися за центрами відповідальності підприємства. На прикладі промислового підприємства це можуть бути такі центри відповідальності: відділ управління, комерційна служба, відділ кадрів (персоналу), юридичний відділ, відділ технічної підготовки виробництва і контролю якості, виробничі цехи, складські господарства, магазин, допоміжні господарства
Порівняння показників фінансової та внутрішньої (управлінської) звітності	Порівняння звітних показників (планових, фактичних) фінансової та внутрішньої (управлінської) звітності
Заходи щодо захисту об'єктів НМА, інформації щодо їх використання і управління ними	Перелік заходів щодо організації кіберзахисту підприємства з метою попередження пошкодження програмних продуктів, зломів серверів для доступу до баз даних, ураження вірусами з метою здійснення різних злочинів тощо. Розробка посадових інструкцій працівників, що займаються захистом об'єктів НМА. Визначення кола осіб, які мають доступ до облікової інформації. Впровадження серед працівників підписання договорів про конфіденційність, з метою уникнення нерозголошення конференційної інформації

Джерело: складено автором на основі [1–13]

Заходи щодо захисту об'єктів НМА необхідні для уникнення витоку інформації і попередження збою роботи підприємства, що може здійснюватися конкурентами і злочинцями. НМА – це особливий вид активів, які потребують інформаційного захисту в сучасному жорсткому конкурентному середовищі.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, за результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Облікова політика підприємства повинна формуватися за такими складовими: фінансовий облік, управлінський облік, ведення податкових розрахунків, контроль і захист. Виокремлені головні завдання облікової політики НМА дозволяють структурувати основні її елементи в частині НМА.

2. До основних елементів облікової політики в частині бухгалтерського (фінансового) обліку НМА слід віднести: рахунки для обліку НМА, зазначені в робочому плані рахунків; оцінку НМА після первісного визнання; строк корисного використання НМА; метод нарахування амортизації НМА; визначення ліквідаційної вартості НМА; графік документообігу об'єктів НМА.

3. Основними елементами облікової політики підприємства в частині управлінського обліку НМА повинні бути такі: ключові аспекти облікової політики управлінського обліку з урахуванням стратегічної мети підприємства; об'єкти НМА, які не зазначені у П(С)БО; оптимальна кількість показників для проведення аналізу НМА; етапи проведення аналізу НМА; обліково-аналітичні показники НМА як складові динамічної системи; допустимі межі аналітичних показників НМА; прогнозування руху грошових потоків на підприємстві від використання НМА; показники поточного і оперативного планування; періоди для здійснення оперативного, поточного планування і прогнозування; строки передачі інформації про НМА менеджерам; система комунікації для передачі облікової інформації; внутрішні поточні документи; внутрішня звітність.

4. До основних елементів облікової політики НМА підприємства в частині ведення податкових розрахунків потрібно віднести: врахування організаційно-правової форми, виду та категорії підприємства; засади формування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків; перелік і розробка внутрішніх форм податкових документів; строк корисного використання НМА; амортизація НМА; різниці, які виникають при податкових розрахунках під час операцій з НМА.

5. Основними елементами облікової політики підприємства в частині контролю і захисту НМА повинні бути: визначення відповідальних осіб за використання і збереження НМА; періодичність контролю руху НМА; інвентаризація НМА; контроль НМА за центрами відповідальності; порівняння показників зовнішньої та внутрішньої (управлінської) звітності; заходи щодо захисту об'єктів НМА, інформації щодо їх використання і управління ними.

6. Систематизація вищезгаданих елементів облікової політики в частині НМА, закріплена в Наказі про облікову політику підприємства забезпечить: зниження витрат щодо операцій з НМА; підвищення ефективності використання, аналізу, планування, прогнозування НМА; уникнення затримки інформації під час комунікації для передачі облікової інформації; уникнення помилок під час оподаткування операцій з НМА; підвищення рівня контролю і захисту НМА; забезпечить зацікавлених користувачів (внутрішніх, зовнішніх) необхідною інформацією. Загалом, це дозволяє покращити роботу бухгалтерії щодо обліку, оподаткування, контролю, захисту і управління НМА, що якісно вплине на підвищення вартості підприємства.

Література

1. Барановська Т. В. Призначення облікової політики підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз* : міжнародний збірник наукових праць. 2005. Випуск 1. С. 36-48.
2. Діба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 ; Київський національний економічний університет. Київ, 2017. 443 с.
3. Житний П. Є. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 ; ДНБЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2009. 508 с.
4. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затв. Наказом МФУ від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 25.06.2019).
5. Клевець В. М. Облікова політика підприємства: фінансовий, управлінський та податковий аспекти. *Аграрна економіка*. 2013. Т. 6. № 3-4. С. 1-5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ae_2013_6_3-4_9 (дата звернення: 25.06.2019).
6. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : монографія / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 320 с.
7. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затв. Наказом МФУ від 27.06.2013 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (дата звернення: 25.06.2019).
8. Організація бухгалтерського обліку: підручник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2002. 592 с.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 25.06.2019).
10. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.
11. Соколов Я. В., Пятов М. Л. Бухгалтерский учет для руководителя. Москва : ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2001. 320 с.
12. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
13. Ясишена В. В. Принципи облікової політики нематеріальних активів. *Інноваційна економіка*. 2019. № 3-4 (79). С. 156-162.

References

1. Baranovska, T.V. (2005), "Appointment of enterprise accounting policy", *Problemy teorii ta metodologii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Seriya: bukhgalterskyi oblik, kontrol i analiz: mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*, Issue 1, pp. 36-48.
2. Dyba, V.M. (2017), "Accounting and analysis of intangible assets under institutional changes: theory and methodology", Diss. Doc. Sc. (Econ), 08.00.09, Kyiv National Economic University, Kyiv, Ukraine, 443 p.
3. Zhytnyi, P.Ye. (2009), "Organizational-methodological aspects of accounting policy of financial-industrial systems", Diss. Doc. Sc. (Econ), 08.00.09, SHEU "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, 508 p.
4. Ministry of Finance of Ukraine (2013), *Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti* [General Requirements for Financial Statements]: *Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1* [National Accounting Standard (Standard) 1], Nakaz MFU dated 07.02.2013 no. 73, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (access date June 25, 2019).
5. Klevets, V.M. (2013), "Accounting policies of the enterprise: financial, managerial and tax aspects", *Ahrarna ekonomika*, Vol. 6, no. 3-4, pp. 1-5, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ae_2013_6_3-4_9 (access date June 25, 2019).
6. Zadorozhnyi, Z.-M.V., Krupka, Ya.D., Ometsinska, I.Ya. et al. (2015), *Kontseptsiiia rozvytku bukhgalterskoho obliku, analizu ta audytu v Ukraini* [Concept of accounting, analysis and audit development in Ukraine], TNEU, Ternopil, Ukraine, 320 p.
7. Ministry of Finance of Ukraine (2013), *Metodychni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpriemstva* [Methodical recommendations on enterprise accounting policy], Nakaz MFU dated 27.06.2013 no. 635, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (access date June 25, 2019).
8. Butynets, F.F. (Ed.) (2002), *Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku* [Organization of accounting], PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine, 592 p.

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), *Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini* [About Accounting and Financial Reporting in Ukraine], Zakon Ukrainy dated 16.07.1999 no. 996-XIV, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (access date June 25, 2019).
10. Pushkar, M.S. and Shchyrba, M.T. (2010), *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky* [Theory and practice of accounting policy formation], monograph, Kart-blansh, Ternopil, Ukraine, 260 p.
11. Sokolov, Ya.V. and Pyatov, M.L. (2001), *Bukhgalterskiy uchet dlia rukovoditelia* [Accounting for the head], PBOYuL Grizhenko E.M., Moscow, Russia, 320 p.
12. Sopko, V. (2000), *Bukhhalterskyi oblik* [Accounting], 3rd ed., KNEU, Kyiv, Ukraine, 578 p.
13. Yasyshena, V.V. (2019), "Principles of accounting policies of intangible assets", *Innovatsiina ekonomika*, no. 3-4 (79), pp. 156-162.

Стаття надійшла до редакції 06.08.2019 р.